



LA CONCLUSION DE TRANSACTIONS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE QUÉBÉCOISE

Cahier de recherche 2022/07

AGATHE SIMARD

MARS 2022

REMERCIEMENTS

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003. Sa mission est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socioéconomiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques.

Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse : <http://cftp.recherche.usherbrooke.ca>

Agathe Simard, avocate, est détentrice d'une maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke (M. Fisc.) et possède plus de 30 années d'expérience dans l'administration fiscale.

L'auteure collabore aux travaux de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, qu'elle remercie pour l'appui financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude. L'auteure tient à remercier Me Gilles Bourque pour ses commentaires sur ce texte. Elle remercie également la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke de son soutien et plus particulièrement Mme Lyne Latulippe, professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à cette chaire de recherche.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Courriel : cftp.eg@USherbrooke.ca

Selon l'entente entre l'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, le présent texte est publié à la fois dans la *Revue de planification fiscale et financière* et comme cahier de recherche CFFP dans les documents de la Chaire. La référence complète est : Agathe SIMARD, « La conclusion de transactions par l'administration fiscale québécoise », (2022), vol. 42, n° 1, *Revue de planification fiscale et financière*.

Merci de citer ainsi :

Agathe SIMARD (2022), *La conclusion de transactions par l'administration fiscale*, Cahier de recherche 2022/07, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 18 p.

RÉSUMÉ

Dans le contexte d'une saine gestion des différends entre l'administration fiscale québécoise et les contribuables et mandataires, la conclusion de transactions permet d'en résoudre un certain nombre et d'éviter les litiges devant les tribunaux. Les règles relatives à la conclusion d'une transaction par l'administration fiscale relèvent tant du droit civil que du droit fiscal et du droit administratif. L'auteure fait l'analyse de ces fondements juridiques. Elle porte une attention particulière au cadre étroit à l'intérieur duquel l'administration fiscale peut transiger ainsi qu'à la qualité que doit avoir le consentement du contribuable.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction*	1
1. La transaction en droit civil	3
1.1 L'administration fiscale québécoise.....	3
1.2 Les trois conditions essentielles selon le droit civil	4
1.3 L'erreur de droit.....	5
1.4 L'obligation d'information	6
1.5 La pression indue ou la simple pression	8
2. La transaction en droit fiscal	11
2.1 L'obligation d'établir des cotisations conformément à la loi.....	11
2.2 La transaction doit être fondée sur des principes qui respectent la loi.....	11
2.3 La transaction basée sur un compromis	13
2.4 Situations permettant la conclusion d'une transaction.....	14
3. Le devoir d'agir équitablement	16
Conclusion	18

INTRODUCTION*

Dans le cadre de l'application et de l'exécution des lois fiscales québécoises¹, des différends peuvent naître entre l'Agence du revenu du Québec² (désignée aussi sous le nom de Revenu Québec et ci-après « l'administration fiscale ») et les contribuables ou les mandataires. Ces différends peuvent survenir lors des activités de vérification pouvant mener à l'établissement de cotisations ou encore lors du traitement d'oppositions à des cotisations ou d'appels de cotisations devant les tribunaux.

Dans le contexte d'une saine gestion des différends survenant dans ces circonstances et dans l'esprit du *Code de procédure civile* du Québec qui prévoit que les parties doivent considérer le recours aux modes privés de prévention et de règlement des différends avant de s'adresser aux tribunaux³, la conclusion de transactions⁴ permet dans une large mesure de résoudre ces différends en matière fiscale et d'éviter les litiges devant les tribunaux. Ainsi, il peut être dans l'intérêt tant de l'administration fiscale que du contribuable ou du mandataire de régler leur différend en procédant à la conclusion d'une transaction, et ce, avant que le processus judiciaire ne soit commencé.

En février 2020, le Protecteur du citoyen a fait des observations sur le processus administratif de Revenu Québec en cette matière dans son rapport intitulé « Pour le respect des droits des contribuables dans le cadre de propositions de règlement avec Revenu Québec »⁵.

À la suite de ce rapport, Revenu Québec a publié la « Directive fiscale régissant les transactions conclues avec les contribuables et les mandataires en vertu des articles 2631 à 2637 du Code civil du Québec »⁶, entrée en vigueur le 30 juin 2021. Selon l'historique qu'elle en donne, cette directive fait la refonte de la directive fiscale précédente, clarifie davantage les principes dégagés par la jurisprudence en matière de transaction fiscale et répond aux recommandations du Protecteur du citoyen⁷.

Compte tenu de ces développements récents, il apparaît important d'analyser les règles relatives à la conclusion d'une transaction par l'administration fiscale afin de mieux cerner le pouvoir ou la capacité de celle-ci dans ce domaine. Les règles applicables en cette matière relèvent tant du droit civil que du droit fiscal

* Ce qui est exprimé dans le présent texte ne reflète que l'analyse personnelle de l'auteure. L'auteure tient à remercier M^e Gilles Bourque pour ses commentaires sur ce texte. Elle remercie également la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke de son soutien et plus particulièrement M^{me} Lyne Latulippe, professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à cette chaire de recherche.

¹ Voir *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6002 (« L.A.F. »), article 1 qui définit ce qu'est une « loi fiscale ». Dans le présent texte, il sera question des cotisations établies en vertu de la *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3 (« L.I. »), de la *Loi sur la taxe de vente du Québec*, RLRQ, c. T-0.1 (« L.T.V.Q. ») ou de la *Loi sur l'administration fiscale*.

² Selon l'article 2 L.A.F. et les articles 1 à 8 de la *Loi sur l'Agence du revenu du Québec*, RLRQ, c. A-7.003 (« L.A.R.Q. »), l'Agence du revenu du Québec assure l'application et l'exécution des lois fiscales.

³ RLRQ, c. C-25.01, art. 1, 3^e al.

⁴ Dans le présent texte, une transaction pourra également être désignée comme une entente de règlement ou un règlement.

⁵ QUÉBEC, PROTECTEUR DU CITOYEN, Rapport spécial du Protecteur du citoyen, « Pour le respect des droits des contribuables dans le cadre de propositions de règlement avec Revenu Québec », 27 février 2020, en ligne : <https://protecteurducitoyen.qc.ca/fr/enquetes/rapports-speciaux/ententes-avec-revenu-quebec>.

⁶ REVENU QUÉBEC, *Directive fiscale régissant les transactions conclues avec les contribuables et les mandataires en vertu des articles 2631 à 2637 du Code civil du Québec*, CTF-2008, adoptée par le Comité d'orientation fiscale le 6 avril 2021 et entrée en vigueur le 30 juin 2021, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/a-propos/acces-a-linformation/diffusion-de-linformation/details-courant/ctf-2008> (désignée dans le présent texte comme étant la « directive fiscale CTF-2008 »).

⁷ *Id.*, p. 8.

ainsi que du droit administratif. En effet, la législation fiscale québécoise est muette à cet égard⁸. Il faut alors recourir au *Code civil du Québec*⁹.

Néanmoins, tout en étant un contrat qui est du ressort du droit civil, la transaction conclue par l'administration fiscale doit être fondée sur des principes qui respectent la législation fiscale, ce qui limite le pouvoir ou la capacité de l'administration fiscale à cet égard.

Enfin, puisque l'administration fiscale doit observer la règle d'équité procédurale qu'est le devoir d'agir équitablement, conformément au droit administratif, le processus menant à la conclusion d'une transaction avec un contribuable ou un mandataire est aussi encadré par cette règle.

Ainsi, le présent texte fait l'analyse de tous les fondements juridiques applicables à la conclusion d'une transaction par l'administration fiscale. Plus particulièrement, il traite en premier lieu des règles prévues par le droit civil, en deuxième lieu des limites qu'impose le droit fiscal et, en dernier lieu, du processus administratif qui doit être suivi selon le droit administratif.

Une attention particulière sera portée au cadre étroit à l'intérieur duquel il est permis et même souhaitable de transiger et sur la qualité que doit avoir le consentement du contribuable ou du mandataire.

Par ailleurs, en ce qui a trait aux règles applicables en droit fiscal, étant donné que le régime fiscal québécois est généralement harmonisé avec le régime fiscal fédéral, le présent texte fera aussi référence à la jurisprudence fiscale fédérale et aux enseignements des décisions fédérales qui ont jeté les bases en la matière et qui sont en principe applicables au régime fiscal québécois¹⁰.

⁸ Si ce n'est, plus généralement, qu'elle doit être par écrit et signée conformément à l'article 32 de la L.A.R.Q. qui prévoit que « nul acte, document ou écrit n'engage le ministre ou l'Agence, ni ne peut leur être attribué, s'il n'est signé par une personne autorisée par un règlement du conseil d'administration ».

⁹ RLRQ (« C.c.Q »).

¹⁰ À cet égard, dans l'arrêt *Elman c. SMRQ*, [1991] R.D.F.Q. 139 (C.A.), la Cour d'appel du Québec, alors qu'elle analysait la définition du mot « entreprise » à l'article 1 de la *Loi sur les impôts*, mentionnait ce qui suit : « À tout événement, la similitude des textes entre les lois fédérale et provinciale et la chronologie de leur adoption permettent de se référer aux décisions rendues à l'égard de la loi fédérale pour tenter de découvrir le sens qu'il convient de donner à la définition actuelle dans ses deux versions officielles. » Voir aussi l'arrêt *SMRQ c. Corporation de l'École polytechnique de Montréal*, 2005 QCCA 1102, par. 22, où, en ce qui concerne la taxe de vente du Québec (TVQ) et la taxe sur les produits et services fédérale (« TPS »), la Cour d'appel du Québec mentionnait qu'il y avait lieu d'adopter le même raisonnement que la Cour d'appel fédérale, et ce, « en rappelant l'étroite parenté entre ces deux taxes et les textes législatifs les concernant [...] ».

1. LA TRANSACTION EN DROIT CIVIL

1.1 L'administration fiscale québécoise

Il peut être utile de rappeler au préalable que l'administration fiscale est chargée d'appliquer et d'exécuter les lois fiscales et que, plus particulièrement dans l'exercice de son pouvoir de vérification, il lui revient de décider du moment où elle entend procéder à une vérification fiscale, de son ampleur et de sa portée, comme l'a souligné la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Western Minerals Ltd. v. Minister of National Revenue*¹¹.

De même, elle peut choisir, dans le cadre de l'application ou de l'exécution d'une loi fiscale, de conclure une transaction, que ce soit au stade de la vérification et de l'établissement de la cotisation ou au stade du traitement de l'opposition à la cotisation ou de l'appel de celle-ci, et ce, afin de prévenir ou de régler un différend entre elle et un contribuable ou un mandataire. Elle agit alors conformément à son obligation d'appliquer et d'exécuter la loi¹².

C'est dans l'arrêt *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*¹³ que la Cour suprême du Canada a confirmé le pouvoir de l'administration fiscale de conclure des transactions en matière fiscale.

Cependant, la législation fiscale québécoise¹⁴ ne comporte pas de règles précises portant sur la conclusion d'une transaction par l'administration fiscale. Il faut donc recourir au *Code civil du Québec* qui constitue le droit supplétif applicable et qui prévoit les conditions relatives au contrat de transaction.

En effet, selon la disposition préliminaire du *Code civil du Québec*, « [l]e code est constitué d'un ensemble de règles qui, en toutes matières auxquelles se rapportent la lettre, l'esprit ou l'objet de ses dispositions, établit, en termes exprès ou de façon implicite, le droit commun. En ces matières, il constitue le fondement des autres lois qui peuvent elles-mêmes ajouter au code ou y déroger »¹⁵.

Il y a aussi lieu de mentionner que selon l'article 1376 C.c.Q., le livre cinquième relatif aux obligations, lequel comprend les règles relatives au contrat de transaction, s'applique à l'État, ainsi qu'à ses organismes¹⁶. En outre, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Banque de Montréal c. Procureur général (Québec)*¹⁷, statuait qu'en matière contractuelle, la Couronne ne jouit pas d'un régime particulier et que « [l]a Couronne est liée par une obligation contractuelle de la même manière qu'un particulier [...] »¹⁸.

¹¹ [1962] S.C.R. 592, 596.

¹² Voir à cet égard la décision de la Cour fédérale *Rosenberg c. Canada (Revenu national)*, 2016 CF 1376, par. 77.

¹³ [1977] 2 R.C.S. 23 (« *Smerchanski (C.S.C.)* »).

¹⁴ Notamment la *Loi sur les impôts*, la *Loi sur la taxe de vente du Québec* et la *Loi sur l'administration fiscale*.

¹⁵ Même si le présent texte ne porte que sur l'application de la législation fiscale québécoise, il peut être utile de mentionner que, pour ce qui est de la législation fédérale, c'est en vertu des articles 8.1 et 8.2 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, que le *Code civil du Québec* s'applique au Québec comme droit supplétif à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. ») et à la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (« L.T.A. »). Il s'agit du principe de la complémentarité du droit privé provincial applicable à la législation fédérale. Ce principe a été expliqué par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Canada c. Canada North Group Inc.*, 2021 CSC 30, plus particulièrement aux paragraphes 39 et 40. Formulé autrement, il s'agit du principe jurisprudentiel du caractère accessoire du droit fiscal énoncé par le juge Décary de la Cour fédérale, section de première instance, dans l'affaire *La Reine c. Lagueux et Frères Inc.*, [1974] 2 C.F. 97, p. 103, et qui a été suivi par les tribunaux canadiens. De plus, dans l'arrêt *St-Hilaire c. Canada (Procureur général)*, [2001] 4 C.F. 289, la Cour d'appel fédérale a fait l'analyse du caractère supplétif du droit civil aux lois fédérales applicables au Québec et en explique les fondements aux paragraphes 63 à 91.

¹⁶ Selon l'article 2 L.A.R.Q., l'Agence du revenu du Québec est une personne morale, mandataire de l'État.

¹⁷ [1979] 1 R.C.S. 565.

¹⁸ *Id.*, p. 574. Voir également le jugement de la Cour supérieure dans l'affaire *Rawas c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2010 QCCS 5799, par. 69 et 70.

Ainsi, les règles prévues par le *Code civil du Québec* en matière de transaction s'appliquent aux contrats de transactions que l'administration fiscale québécoise peut conclure avec un contribuable ou un mandataire. La sous-section 1.2. traitera de ces règles dans une perspective fiscale.

1.2 Les trois conditions essentielles selon le droit civil

Le *Code civil du Québec* fait de la transaction un contrat nommé et il la définit comme suit à l'article 2631 :

« 2631. La transaction est le contrat par lequel les parties préviennent une contestation à naître, terminent un procès ou règlent les difficultés qui surviennent lors de l'exécution d'un jugement, au moyen de concessions ou de réserves réciproques. »

De plus, l'article 2632 C.c.Q. précise qu'on ne peut transiger sur les questions qui intéressent l'ordre public. Les lois fiscales étant des lois d'ordre public, il n'est donc pas possible de transiger pour s'y soustraire¹⁹. Cette interdiction correspond à celle imposée par le droit fiscal dont il sera question à la section 2. du présent texte et qui traite du cadre à l'intérieur duquel il est possible de transiger sans contrevenir à cette règle.

L'article 2633 C.c.Q. ajoute que la transaction a, entre les parties, l'autorité de la chose jugée. Il n'est donc pas permis aux parties de contester les questions ayant fait l'objet de la transaction.

Il en découle qu'en matière fiscale, le contribuable ou le mandataire qui accepte de régler un différend avec l'administration fiscale doit renoncer par voie de conséquence à son droit d'opposition ou d'appel à l'égard des questions réglées²⁰.

Selon les auteurs Beaudoin et Renaud, « [t]rois conditions sont nécessaires pour qu'il y ait transaction, soit l'existence d'une contestation, la renonciation au recours juridictionnel et la réciprocité des concessions »²¹.

La Cour du Québec, dans le jugement *9027-7658 Québec inc. c. Agence du revenu du Québec*²² formulait autrement les éléments nécessaires pour qu'une transaction soit valablement formée :

« [30] Dans tous les cas, la transaction doit comporter trois éléments pour être valablement formée :

- 1.- Le désir de mettre fin à un litige;
- 2.- L'existence de concessions réciproques;
- 3.- Une entente sur les éléments essentiels.

[31] Lorsque les parties, après avoir fait des concessions réciproques, donnent leur consentement sur les éléments essentiels, elles cristallisent la transaction. » (Références omises)

¹⁹ Voir à cet effet le jugement *Techtronic Industries Canada inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCQ 7394 (« *Techtronic* »), par. 163 à 165, où la Cour du Québec mentionnait qu'il est reconnu que les lois fiscales sont d'ordre public et qu'il en découle qu'il n'est pas possible par simple convention de contourner la loi. Elle citait alors le passage suivant de la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Canada Permanent Trust Co. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, J.E 88-777 (C.A.), [1988] J.Q. n° 920 :

« Le premier paragraphe de cet article, avant son amendement, créait un délai de rigueur puisque les lois fiscales sont d'ordre public ; [...]

Tenant compte de l'incidence des lois fiscales et de leur caractère d'ordre public [...]. »

Voir aussi le jugement *Ouellet c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCQ 12916 (« *Ouellet* »), par. 76, où la Cour du Québec rappelle que le régime québécois d'imposition est un régime d'ordre public.

²⁰ Selon l'arrêt *Smerchanski (C.S.C.)*, précité, note 13, p. 31, l'intérêt public ne s'oppose pas à ce qu'un contribuable renonce à son droit d'appel à l'encontre d'une cotisation. Dans cette affaire, la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Smerchanski c. M.R.N.*, [1974] 1 C.F. 554 (« *Smerchanski (C.A.F.)* »), p. 566 et 570, mentionnait qu'il s'agit d'un droit de nature privée auquel le contribuable peut renoncer.

²¹ Jean- Louis BEAUDOIN et Yvon RENAUD, *Code civil du Québec annoté*, 24^e éd., Montréal, Wilson Lafleur, 2021, en ligne : edocrtrine.caij.qc.ca/wilson-et-lafleur-ccq-annoté/ccqa-2021/ccqa-2021-loi-article2631/2631/8. Voir également l'arrêt de la Cour d'appel du Québec dans *Groupe Drumco Construction inc. c. 7321228 Canada inc.*, 2017 QCCA 145 (« *Groupe Drumco Construction* »), par. 32.

²² 2017 QCCQ 15246 (« *9027-7658 Québec inc.* »).

Dans ce jugement, la Cour a conclu qu'une transaction était intervenue entre l'administration fiscale et le contribuable, une société qui exploitait une pizzeria, relativement à un litige ayant pris naissance dans une vérification qui avait augmenté le volume des ventes à la suite d'une reconstitution résultant d'anomalies comptables. Elle a eu à déterminer les éléments essentiels et a conclu que les parties s'étaient entendues sur les éléments essentiels de la transaction, lesquels portaient sur les paramètres utilisés pour la reconstitution des ventes et le retrait des pénalités aux actionnaires de la société uniquement, et ce, après avoir fait des concessions réciproques notamment dans cet exercice de reconstitution quant aux paramètres utilisés dans le but de mettre fin au litige.

1.3 L'erreur de droit

Selon l'article 2634 C.c.Q., « [l]’erreur de droit n’est pas une cause de nullité de la transaction. Sauf cette exception, la transaction peut être annulée pour les mêmes causes que les contrats en général ».

Ainsi, il est important de bien comprendre qu'une méprise sur les conséquences fiscales d'une transaction ne constitue pas une cause de nullité de la transaction. Il s'agit d'une erreur de droit du point de vue du contribuable ou du mandataire sur laquelle il ne lui est pas permis de revenir.

C'est en ce sens que la Cour d'appel du Québec mentionnait ce qui suit dans l'arrêt *Loranger c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*²³ :

« [61] En second lieu, l'appelante fait valoir que la vérificatrice était tenue de l'informer des conséquences financières précises qui résulteraient de la Transaction. Ne l'ayant pas fait, elle aurait provoqué de la part de l'appelante une erreur sur un élément déterminant. Selon l'intimé, cette prétention équivaut à soutenir que, si l'appelante avait connu les conséquences que la loi attache aux données admises par elle, elle aurait refusé de signer la Transaction. Les concessions faites de part et d'autre quant à l'achalandage probable du stationnement portaient sur des faits – et l'appelante, qui exploitait ce stationnement depuis de nombreuses années, ne pouvait manquer de savoir quelle en était la capacité approximative. Les conséquences fiscales qui découlaient de ces faits relèvent du droit. Si l'appelante s'est méprise sur cet aspect des choses – ce qui est du domaine du possible puisqu'elle n'a pas jugé utile à ce stade de consulter un fiscaliste – il s'agit d'une erreur qui aux termes de l'article 2631 C.c.Q. ne peut entraîner la nullité de la Transaction. » (Notre soulignement)

Dans le jugement *Dion c. Agence du revenu du Québec*²⁴, la Cour du Québec, après avoir énoncé les éléments que doit comporter une transaction, mentionnait que l'erreur qui portait uniquement sur les conséquences fiscales d'une année d'imposition ne faisant pas l'objet de la transaction ou qui se rapportait à la situation fiscale de la conjointe du contribuable ne pouvait pas non plus entraîner la nullité de l'entente. Elle concluait comme suit :

« [22] Les courriels (P-1) sont clairs et précis : les parties réglèrent alors le litige qui avait été circonscrit par ces dernières dans le cadre des procédures. Cette entente comportait des concessions réciproques et portait sur les éléments essentiels du litige.

[23] Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal arrive à la conclusion que l'erreur de Dion « si tant est qu'il y ait eu telle erreur », portait uniquement sur les conséquences fiscales d'une autre année d'imposition, ou encore, sur la situation fiscale de sa conjointe. À l'évidence même, une telle erreur ne peut entraîner la nullité de l'entente puisque ces éléments n'entraient pas en litige. Qui plus est, Dion n'a pas été en mesure de démontrer que ces éléments avaient fait l'objet d'une entente, ni même de discussions. »

²³ 2008 QCCA 613 (« *Loranger (C.A.)* »). Voir également *9027-7658 Québec inc.*, précité, note 22, par. 49.

²⁴ 2018 QCCQ 9359.

Hormis l'erreur de droit, la conclusion du contrat de transaction doit respecter la condition essentielle à la formation du contrat prévue à l'article 1399 C.c.Q. Selon cet article, le consentement doit être libre et éclairé et peut être vicié par l'erreur, la crainte ou la lésion.

Cette condition fait en sorte que le contribuable ou le mandataire doit être bien informé avant de donner son consentement à la transaction. À cet égard, le *Code civil du Québec* prévoit une obligation générale d'information.

1.4 L'obligation d'information

L'obligation de bonne foi prévue à l'article 1375 C.c.Q. impose aux parties à un contrat une obligation générale d'information ou de renseignement, comme l'a énoncé la Cour supérieure du Québec dans le jugement *Lemay c. Lachaine*²⁵ :

« [66] D'autre part, comme le consentement contractuel doit être libre et éclairé le droit impose aux parties une obligation de bonne foi et par conséquent une obligation d'information dans la phase de formation du contrat, comme la Cour suprême en a consacré le principe dans *Bail*. Sur le sujet, les auteurs Baudouin et Jobin écrivent :

"La tendance générale de mieux assurer un consentement éclairé a certes été renforcée par la réforme du Code civil. D'une part, le législateur a codifié, à un niveau très général, l'obligation de toute personne d'agir conformément au principe de la bonne foi lors de la formation du contrat; ce principe sert justement de fondement, dans les circonstances appropriées, à la reconnaissance d'une obligation de fournir au cocontractant certaines informations avant la conclusion définitive d'un accord. De plus, le législateur a formulé expressément le principe selon lequel tout consentement contractuel doit être libre et éclairé – principe qui guide l'interprétation des dispositions sur l'erreur, l'erreur causée par le dol, la crainte et la lésion, qui le suivent dans le Code. Or c'est justement au principe de la bonne foi et au dol qu'on peut rattacher une obligation jurisprudentielle d'informer le cocontractant. L'obligation précontractuelle de renseigner le cocontractant repose donc aujourd'hui sur des assises encore plus solides qu'avant la réforme du Code civil."

[67] Et plus loin, ils ajoutent :

"Dans certaines circonstances, donc, une partie ne peut plus se contenter de répondre honnêtement aux questions de l'autre partie: elle doit prendre l'initiative de lui divulguer tous les faits qui sont normalement susceptibles d'influencer son consentement de façon importante. L'article 1401, alinéa 2 du Code civil est souvent présenté comme la codification de ce développement majeur." » (Références omises)

La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Banque de Montréal c. Bail Ltée*²⁶ dont il est question dans le jugement *Lemay c. Lachaine*, expliquait l'obligation de renseignement au regard des inégalités informationnelles comme suit :

« L'apparition de l'obligation de renseignement est reliée à un certain rééquilibrage au sein du droit civil. Alors qu'auparavant il était de mise de laisser le soin à chacun de se renseigner et de s'informer avant d'agir, le droit civil est maintenant plus attentif aux inégalités informationnelles, et il impose une obligation positive de renseignement dans les cas où une partie se retrouve dans une position informationnelle vulnérable, d'où des dommages pourraient s'ensuivre. L'obligation de renseignement et le devoir de ne pas donner de fausses informations peuvent être conçus comme les deux facettes d'une même médaille. Comme je l'ai mentionné dans *Laferrière c. Lawson*, précité, les actes et les omissions peuvent tout autant l'un que l'autre constituer une faute, et le droit civil ne les distingue pas à cet égard. À l'instar de P. Le Tourneau, "De l'allègement de l'obligation de renseignements ou de conseil", D. 1987. Chron., p. 101, cependant, j'ajouterais qu'il ne faut pas donner à l'obligation de renseignement une portée telle qu'elle écarterait l'obligation fondamentale qui est faite à chacun de se renseigner et de veiller prudemment à la conduite de ses affaires. » (Notre soulignement)

²⁵ 2006 QCCS 998 (« *Lemay c. Lachaine* »).

²⁶ [1992] 2 R.C.S. 554.

Les conditions et l'étendue de l'obligation d'information ont été précisées dans l'arrêt *Camion Daimler Canada Itée c. Camions Sterling de Lévis inc.*²⁷ de la Cour d'appel du Québec comme suit :

« [24] Dans leur traité sur *Les obligations*,²⁸ les auteurs Baudouin, Jobin et Vézina expliquent que les conditions et l'étendue de l'obligation d'information ont été définies par la jurisprudence de la façon suivante :

- « 1- L'information doit être déterminante dans le sens où elle aurait joué un rôle certain dans la décision d'une partie;
- 2- L'information doit être connue ou présumée connue du débiteur de l'obligation d'information;
- 3- Le créancier de l'information ne doit pas connaître l'information ni être capable de se la procurer ou il doit entretenir à l'égard du débiteur de l'obligation un lien de confiance tel qu'il s'attend à ce que ce dernier lui révèle l'information;
- 4- L'obligation de renseignement ne s'étend pas aux informations auxquelles le créancier de cette obligation pouvait accéder avec « une prudence et une diligence raisonnable : c'est l'obligation de se renseigner. » (Notre soulignement) (Référence omise)

Dans un contexte fiscal, il est vrai que le contribuable ou le mandataire peut être dans une situation de vulnérabilité informationnelle en ce qui a trait aux conséquences qui peuvent résulter de la conclusion de la transaction, plus particulièrement quant à la renonciation à son droit d'opposition et d'appel, ainsi qu'aux conséquences fiscales additionnelles qui découlent des éléments ayant fait l'objet de l'entente.

Ainsi, afin que le contribuable ou le mandataire donne un consentement éclairé, il est important que l'administration fiscale lui donne toute l'information pertinente et qu'elle s'assure qu'il a bien compris l'objet de l'entente de règlement, la portée de l'entente et ses limites²⁹. À cet égard, dans la directive fiscale CTF-2008³⁰, il est mentionné notamment que l'administration fiscale doit lui indiquer quels sont, parmi les éléments discutés, ceux visés par la transaction et ceux qui en sont exclus et qu'il doit renoncer à son droit d'opposition ou d'appel à l'égard des éléments visés. Également, il y est mentionné qu'elle doit l'informer que la transaction n'empêche pas la vérification et l'établissement d'une cotisation relativement à d'autres éléments qui ne sont pas visés par la transaction, et ce, pour la même année d'imposition ou les mêmes périodes visées par la transaction.

Il y a lieu de souligner que, pour sa part, l'administration fiscale peut aussi être en déficit informationnel en ce qui concerne les affaires du contribuable ou du mandataire puisque ce dernier est le seul maître des faits. Il appartient alors au contribuable de bien informer l'administration fiscale de sa situation fiscale se rapportant au différend faisant l'objet de la transaction³¹. Il est alors important que l'administration fiscale lui précise que la transaction est conclue sur la base des faits qu'il a déclarés ou divulgués et que sa validité dépend de la qualité de l'exercice qu'il a fait avec elle.

²⁷ 2017 QCCA 798.

²⁸ Jean-Louis Baudouin, Pierre-Gabriel Jobin et Nathalie Vézina, *Les obligations*, 7e éd., Cowansville, Yvon Blais, 2013, no 313, p. 410-413.

²⁹ L'intensité de cette obligation dépend du niveau de connaissance et de l'expertise du contribuable ou du mandataire.

³⁰ REVENU QUÉBEC, précité, note 6, p. 2, sous le titre « L'obligation positive de renseignements de Revenu Québec », la directive fiscale CTF-2008 détaille l'obligation de renseignement que se donne Revenu Québec.

³¹ Voir à ce sujet Agathe SIMARD (2021), *La vérification en temps de pandémie- Présomption de validité de la cotisation et renversement du fardeau de preuve*, Cahier de recherche 2021-05, Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, à la page 18, où il est mentionné que :

« Puisque c'est le contribuable ou le mandataire qui est maître des faits, l'administration fiscale est nécessairement en déficit informationnel quant à la situation fiscale véritable du contribuable ou du mandataire, et ce, peu importe le niveau de complexité de la situation factuelle ou juridique concernée. Par exemple, lorsque l'administration fiscale doit reconstituer le revenu d'un contribuable, déterminer la résidence d'une fiducie ou son bénéficiaire ultime, établir un trompe-l'œil ou un prête-nom ou contester une planification fiscale agressive; ou lorsqu'elle doit vérifier le droit d'un contribuable à un programme socio-fiscal. »

L'obligation de renseignement de l'administration fiscale a cependant ses limites et ne dispense surtout pas le contribuable ou le mandataire d'agir avec prudence et diligence raisonnable de manière à obtenir de son côté toute l'information qui lui est nécessaire quant aux conséquences fiscales qui pourraient résulter de ce qui a fait l'objet de la transaction. En effet, il a pour sa part l'obligation de se renseigner. D'autant plus que toute méprise sur les conséquences fiscales d'une transaction ne constitue pas une cause de nullité de la transaction, et ce, comme l'a confirmé la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Loranger (C.A.)*³².

C'est donc à juste titre que la directive fiscale CTF-2008³³ ajoute que l'administration fiscale doit informer le contribuable ou le mandataire qu'il doit se renseigner lui-même sur les répercussions financières de la transaction et sur les incidences fiscales qui peuvent en découler par la suite. Par exemple, d'autres cotisations pourraient être établies en vertu d'autres lois fiscales.

1.5 La pression indue ou la simple pression

Enfin, la condition prévue à l'article 1399 C.c.Q. selon laquelle le consentement doit être libre mais peut être vicié par la crainte fait en sorte que le consentement d'une partie ne peut être obtenu par une pression indue exercée par l'autre partie. Dans un tel cas, le consentement de la partie serait vicié par la crainte qui en résulte. Il s'agit alors d'un motif d'annulation de la transaction en raison d'un vice de consentement.

La Cour du Québec, dans le jugement *Loranger c. SMRQ*³⁴, confirmé par la Cour d'appel du Québec³⁵ dans l'arrêt dont il a été question précédemment, énonçait ce qui suit en ce qui a trait à la crainte :

« [29] L'article 1402 C.c.Q. traite de façon spécifique de la crainte comme vice de consentement :

ART. 1402 *La crainte d'un préjudice sérieux pouvant porter atteinte à la personne ou aux biens de l'une des parties vicie le consentement donné par elle, lorsque cette crainte est provoquée par la violence ou la menace de l'autre partie ou à sa connaissance.*

Le préjudice appréhendé peut aussi se rapporter à une autre personne ou à ses biens et il s'apprécie suivant les circonstances.

[30] Dans ses commentaires sur la notion de crainte, Jean-Louis Beaudoin s'exprime ainsi (page 130) :

La crainte doit être déterminante.

198- Relativement aux conditions d'annulation, la première condition est que la crainte ait été déterminante, c'est à dire qu'elle ait ôté au contractant le libre choix de contracter ou au moins l'ait obligé à contracter à des conditions autres que celles qu'il aurait normalement acceptées.

La crainte doit être celle d'un préjudice sérieux.

199- La loi veut ici éviter qu'un contrat puisse être annulé lorsqu'il a été conclu à la suite de simples pressions; elle exige donc que le préjudice dont le contractant est menacé ait, en lui-même, un certain caractère de gravité.

³² Précité, note 23.

³³ REVENU QUÉBEC, précité, note 6, p. 2, sous le titre « Les répercussions financières de la transaction et les impacts fiscaux pouvant découler de celle-ci ».

³⁴ 2004 CanLII 48299 (QC CQ) (« *Loranger (C.Q.)* »).

³⁵ *Loranger (C.A.)*, précité, note 23.

Et à la page 132 :

La menace doit être illégitime.

204- Il n'est pas contraire à l'ordre public contractuel d'utiliser, en vue de forcer une partie à contracter, une contrainte juridique ou d'user d'une certaine violence morale dans l'exercice de ses droits. C'est ce principe que le Code civil illustre indirectement à l'article 1403 C.c.Q.

205- La contrainte légale est la crainte causée, dans l'esprit du cocontractant, par la menace de l'exercice légitime d'un droit (menace de saisie si le débiteur ne paie pas, par exemple). Il est normal que le détenteur d'un droit puisse utiliser ce moyen de pression pour faire valoir celui-ci ou obtenir un règlement favorable. La lettre classique de mise-en-demeure est, en fait, une menace d'exercer un recours. C'est d'ailleurs le scénario qui préside souvent à la conclusion des transactions".

[31] En résumé, du témoignage des parties, le Tribunal ne peut conclure que c'est suite à des menaces ou manœuvres dolosives que Diane Loranger a signé l'entente du 25 août 1997. » (Références omises)

Essentiellement, il s'agit là d'une question de fait dont la preuve relève du contribuable ou du mandataire. Il ne suffit pas d'alléguer avoir subi une pression indue. Encore faut-il que le contribuable ou le mandataire établisse les faits et les circonstances qui ont engendré une crainte déterminante d'un préjudice sérieux provoquée par une menace illégitime.

À cet égard, la Cour d'appel du Québec, dans l'arrêt *Groupe Drumco Construction*³⁶, en faisant référence à l'article 2634 C.c.Q., mentionnait ceci :

« [39] L'article 2634 C.c.Q. prévoit qu'une transaction peut être annulée pour les mêmes causes que les contrats en général. Il demeure toutefois qu'il appartient à celui qui réclame l'annulation d'établir un motif valide. »

En matière fiscale, l'administration fiscale qui informe ou avertit le contribuable ou le mandataire du cheminement de son dossier et des conséquences fiscales qui en découleront si un règlement ne se concrétise pas ne peut être vue comme exerçant une pression indue sur le contribuable ou le mandataire.

Ainsi, dans le jugement *Nguyen c. La Reine*³⁷, la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'il n'y avait pas de pression indue lorsque les vérificateurs ont mentionné au contribuable qu'il s'exposait à des pénalités civiles. En s'appuyant sur l'arrêt *Smerchanski (C.S.C.)*³⁸ de la Cour suprême du Canada, le juge de la Cour canadienne de l'impôt s'est exprimé comme suit :

³⁶ Précité, note 21. Voir également le jugement *Tates c. Agence du revenu du Québec*, 2019 QCCQ 6413. Les demandeurs demandaient l'annulation d'une entente de règlement conclue avec l'Agence du revenu du Québec au motif d'un vice de consentement découlant des circonstances de l'entente, à savoir de la pression subie résultant de la décision du juge de refuser une remise de l'instruction. Cela aurait précipité leur décision de signer une entente de règlement et ils n'auraient pas été en mesure de saisir la portée de l'entente et de réaliser leur erreur. La Cour du Québec a plutôt conclu qu'il s'agissait d'une erreur de droit et non d'une erreur de fait. Elle mentionnait ceci au paragraphe 27 :

« Les Demandeurs invoquent l'erreur vice de consentement à l'égard d'un élément essentiel du contrat. Encore une fois, il s'agit d'une affirmation faite sans fournir plus amples détails. En fait, les Demandeurs regrettent purement et simplement leur décision de régler le litige les opposant à l'ARQ. Un tel regret ne se qualifie pas d'erreur portant sur un élément essentiel du contrat. »

³⁷ 2005 CCI 697. Voir également le jugement *Radelet c. La Reine*, 2017 CCI 159, dans lequel la Cour canadienne de l'impôt a mentionné ceci au paragraphe 18 :

« Il n'est pas déraisonnable que l'ARC mentionne, dans la lettre initiale du 9 novembre 2011, la possibilité que Radelet se voie imposer des pénalités pour faute lourde, compte tenu du fait qu'elle croyait que la vente d'un immeuble de valeur en 2008 n'avait pas été divulguée dans la déclaration de revenus de cette année-là. »

³⁸ Précité, note 13.

« [28] L'appelant est un homme instruit qui parle quatre langues. Il vivait au Canada depuis plus de 25 ans lorsqu'il a signé la renonciation et qu'il a accepté de faire l'objet de cotisations établies, et ce, sans pénalité, sur la base du refus de la déduction de ses dépenses en excédent de son revenu (brut) pour les trois années en question.

[29] Je n'ai certainement pas été convaincu que madame Sariboyajian ou monsieur Elkorek ont exercé des pressions indues sur l'appelant ou que celui-ci a été victime de menaces. Dans l'affaire *Smerchanski*, précitée, le juge en chef Laskin de la Cour suprême du Canada, s'exprimant pour la majorité, déclarait à la page 32 :

[...] Nous sommes en présence d'un organisme public chargé de percevoir l'impôt de ceux qui en sont redevables et qui s'exposent respectivement à des pénalités et à des poursuites au criminel en cas de refus de payer ou de dissimulation de matière imposable, délibérée ou frauduleuse. Aucune déclaration d'impôt n'échappe à la menace de poursuites en cas de déclaration frauduleuse délibérée, et de fait, la formule de déclaration d'impôt le dit clairement en première page. [...]

[30] Aujourd'hui, la déclaration de revenu contient toujours un avertissement, qui est maintenant libellé dans les termes suivants : « Faire une fausse déclaration constitue une infraction grave. »

[31] Dans les circonstances, que l'on ait informé l'appelant qu'il s'exposait à des pénalités civiles à la suite de la vérification ne constitue pas à mon avis une menace exceptionnelle ni de l'intimidation, et il avait effectivement la possibilité de faire l'objet de cotisations sans pénalité, ce qu'il a accepté tout en renonçant à son droit de faire opposition aux cotisations et d'interjeter appel de celles-ci.

[32] L'appelant a donc accepté un règlement qui lui apparaissait sûrement avantageux à l'époque, et on établit des cotisations à son égard en fonction du règlement intervenu, c'est-à-dire des cotisations sans pénalité. Il a, par ailleurs, renoncé à son droit de faire opposition et d'interjeter appel à l'égard des dépenses dont la déduction a été refusée pour les années 1997, 1998 et 1999. Il n'a pas apporté d'élément de preuve convaincant établissant qu'il n'était pas en mesure, pour des raisons liées à son origine ou à la langue, de comprendre les conséquences de sa renonciation, ou encore, que les autorités fiscales ont tenté de l'induire en erreur, de le menacer ou d'exercer des pressions indues à l'égard de la renonciation. Les paragraphes 165(1.2) et 169(2.2) de la Loi sanctionnent une telle renonciation.

[33] Il m'apparaît clair qu'une renonciation au droit d'opposition et d'appel signée par un contribuable ne peut être annulée que par une preuve prépondérante qu'il n'y a pas librement consenti ou qu'il a été victime de pressions indues. J'estime que cette preuve n'a pas été apportée dans la présente affaire. » (Notre soulignement) ».

De même, dans l'arrêt *Salwa Abdalla c. La Reine*³⁹, la Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt⁴⁰ selon laquelle ne constitue pas une pression indue le fait pour l'administration fiscale d'informer le contribuable qu'à défaut pour lui de signer la renonciation demandée le dossier sera classé.

Ainsi, le fait pour l'administration fiscale d'informer le contribuable ou le mandataire du cheminement de son dossier et des conséquences fiscales qui en découleront à défaut d'un règlement ne constitue pas une pression indue exercée sur le contribuable ou le mandataire. D'autant plus que l'administration fiscale est tenue d'établir des cotisations en conformité avec la loi. C'est en ce sens que les règles propres au droit fiscal dont il est question à la section suivante limitent et encadrent le pouvoir ou la capacité de l'administration fiscale à cet égard.

³⁹ 2019 CAF 5.

⁴⁰ 2017 CCI 222. Dans cette décision, la Cour canadienne de l'impôt fait référence au jugement *Hill c. La Reine*, 2012 CCI 202, où la Cour canadienne de l'impôt statuait dans le même sens en décidant que ne constitue pas une pression indue ou illégitime le fait pour l'administration fiscale d'informer par un courriel envoyé au contribuable le mercredi 4 mars 2009 qu'il devait signer l'offre au plus tard le vendredi de la même semaine et que, s'il refusait de signer l'offre de règlement, le dossier serait classé sans aucun ajustement et qu'il devrait payer l'impôt pour le revenu d'un million de dollars, conformément aux nouvelles cotisations.

2. LA TRANSACTION EN DROIT FISCAL

2.1 L'obligation d'établir des cotisations conformément à la loi

La responsabilité du contribuable ou du mandataire à l'égard de l'impôt ou de la taxe de vente dont il est redevable ne dépend pas en soi de la cotisation établie par l'administration fiscale⁴¹. En effet, c'est en vertu de la loi seule que le contribuable ou le mandataire est redevable de l'impôt ou de la taxe. En d'autres mots, l'impôt ou la taxe naît de la seule opération de la loi et non à la suite de l'établissement de la cotisation.

Il en résulte qu'il n'est pas possible pour l'administration fiscale d'établir une cotisation non fondée sur la loi et encore moins de décider de ne pas l'appliquer. Il s'agit d'une règle fondamentale en droit fiscal indiquée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Smerchanski (C.A.F.)*⁴². La Cour d'appel fédérale soulignait alors que : « [...] [l']imposition doit effectivement se faire en vertu du texte de loi et toute tentative de s'y soustraire en vertu d'un contrat est sans effet en droit pour réduire l'obligation du contribuable ou l'éviter [...]»⁴³.

Cette règle encadre et limite le pouvoir ou la capacité de l'administration fiscale de conclure des transactions et fait en sorte que l'administration fiscale ne peut conclure une transaction qui irait à l'encontre de la loi. En effet, elle est tenue d'appliquer la loi⁴⁴ et elle ne peut donc, dans une transaction, faire ni de concessions ni de compromis qui vont à l'encontre de la loi⁴⁵.

2.2 La transaction doit être fondée sur des principes qui respectent la loi

En droit fiscal, la transaction n'est permise que si elle est fondée sur des principes qui respectent la loi. Cette exigence énoncée en 1974 par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Galway c. Ministre du Revenu national*⁴⁶ a été confirmée par cette même Cour dans l'arrêt *CIBC World Markets Inc c. La Reine*⁴⁷, alors qu'elle s'est penchée sur la question en la formulant comme suit :

« [20] [...] Est-il loisible au ministre d'accepter une offre de règlement qui commanderait l'établissement d'une nouvelle cotisation ne pouvant se justifier en fait et en droit? Autrement dit, le ministre est-il investi du pouvoir d'établir de nouvelles cotisations sur la base de compromis, sans égard pour les faits et le droit en question? »

⁴¹ Comme le prévoit l'article 1009 L.I. : « Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a aucun effet sur la responsabilité du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente loi. » Pour ce qui est des autres lois fiscales, dont la *Loi sur la taxe de vente du Québec*, la même règle s'applique en vertu de l'article 95 L.A.F. Voir le jugement de la division de première instance de la Cour fédérale *La Reine c. Simard-Beaudry Inc.*, [1971] C.F. 396, p. 403, qui applique ce principe et le jugement *Ouellet*, précité, note 19, qui rappelle ce principe au paragraphe 76.

⁴² Précité, note 20, p. 565. Cette décision a été confirmée par la Cour suprême du Canada dans *Smerchanski (C.S.C.)*, précité, note 13.

⁴³ Il y a lieu de rappeler que selon l'article 2632 C.c.Q., il n'est pas possible de conclure une transaction qui contrevient à une loi fiscale puisque les lois fiscales sont d'ordre public. Voir *Techtronic*, précité, note 19, où la Cour du Québec a statué en ce sens.

⁴⁴ À cet égard, la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3, réitérait, à la page 9, que : « [...] Ni le ministre du Revenu ni ses préposés n'ont quelque discrétion que ce soit dans l'application qu'ils doivent faire de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ils sont tenus de la suivre d'une manière absolue comme d'ailleurs les contribuables sont obligés d'y obéir telle qu'elle est. »

⁴⁵ Dans un tel cas, l'entente de règlement ne saurait être valide et elle ne peut lier les parties. Voir à ce sujet *Cohen v. The Queen*, 1980 C.T.C. 318 (C.A.F.) et *Consoltex v. The Queen*, 97 D.T.C. 724 (C.C.I.).

⁴⁶ [1974] 1 C.F. 600 (C.A.) (« *Galway* »).

⁴⁷ 2012 CAF 3 (« *CIBC* »). Dans cette affaire, il s'agissait de déterminer s'il était possible pour l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») de conclure une entente de règlement qui aurait eu pour effet de n'accorder à CIBC World Markets Inc. qu'une partie des crédits de taxe sur les intrants auxquels elle avait droit, soit 90 %, en application de la partie IX L.T.A. Dans un arrêt rendu le 10 janvier 2020 dans *La Reine c. CBS Holdings Co.*, 2020 CAF 4, la Cour d'appel fédérale a confirmé de nouveau que la règle énoncée dans *Galway* est toujours applicable. Au paragraphe 29, elle mentionnait ceci : « L'arrêt *Galway* a maintenant près de 50 ans et demeure toujours valable en droit, bien qu'il ait été critiqué au fil des ans. »

La Cour d'appel fédérale a répondu par la négative en se fondant sur les arrêts antérieurs *Galway* et *Smerchanski* et elle a statué comme suit :

« [21] Je dois répondre à ces questions par la négative.

[22] Notre Cour est liée par son arrêt *Galway c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.). Le juge en chef Jackett, au nom de la Cour unanime, y posait en principe (à la page 602) que « le Ministre a l'obligation, aux termes de la Loi, de fixer le montant de l'impôt exigible d'après les faits qu'il établit et en conformité de son interprétation de la loi ». Il s'ensuivait selon lui que le ministre « ne peut établir une cotisation pour un certain montant fixé afin de donner effet à un compromis ». Le ministre ne peut établir de cotisation « que d'après les faits et en conformité de la loi, et non pour donner effet à un compromis ». Voir aussi *Cohen c. La Reine* [1980] C.T.C. 318 (C.A.F.).

[23] Plus récemment, notre Cour a réaffirmé ce principe de *Galway* dans l'arrêt *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.), au paragraphe 37 duquel le juge Sexton rappelait au nom de la Cour unanime que « le ministre du Revenu national est tenu de rendre ses décisions en se fondant uniquement sur des considérations tirées de la Loi elle-même » et qu'il ne peut conclure de « marchés » étrangers à ces considérations. Voir aussi, dans le même sens, *Longley c. Minister of National Revenue* (1992), 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.), page 455.

[24] CIBC World Markets invoque le paragraphe 36 de *1390758 Ontario Corporation c. The Queen*, 2010 CCI 572, et *Smerchanski c. Ministre du Revenu national* [1977] 2 R.C.S. 23, à l'appui de la thèse que les tribunaux judiciaires ont donné effet à des transactions appliquant le droit fiscal à des faits convenus. Cette proposition est vraie. Mais le ministre ne peut convenir de faits que dans les limites du principe de Galway : il ne lui est pas permis de donner son accord à une cotisation injustifiable en fait et en droit. Aucun élément de *1390758 Ontario* ni de *Smerchanski* n'infirme le principe de *Galway*.

[25] Pour l'instant, la Loi sur la taxe d'accise ne contient aucune disposition qui autoriserait le ministre à conclure des règlements sur la seule base de compromis, plutôt que de s'en tenir aux faits et au droit tels qu'il les interprète ou pourrait raisonnablement les invoquer. Autrement dit et avec plus de concision, aucune disposition législative n'a annulé *Galway*. » (Notre soulignement)

Essentiellement, la règle est que la transaction doit être fondée sur des principes qui respectent la loi. L'administration fiscale ne peut convenir d'une transaction qui donnerait lieu à une cotisation qui ne se justifie pas en fait et en droit et sur la base de laquelle un tribunal ne pourrait rendre jugement. Cette règle a été reformulée comme suit dans le jugement de la Cour canadienne de l'impôt *Sifto Canada Corp. c. La Reine*⁴⁸ :

« [140] L'arrêt *Galway* ne laisse pas entendre que tout règlement est inopposable au ministre à cause de l'obligation qu'a ce dernier d'appliquer le droit aux faits. Dans cet arrêt, la Cour reconnaît simplement que les conditions du règlement doivent être de nature telle qu'un tribunal pourrait rendre jugement sur le même fondement que le règlement. Si le tribunal ne peut pas rendre jugement dans les circonstances, le règlement est donc illégal et ne lie pas le ministre. » (Notre soulignement) (Référence omise)

De plus, c'est parce qu'une transaction est fondée sur des principes qui respectent la loi qu'elle ne contrevient pas à l'ordre public. Elle respecte ainsi l'interdiction de transiger sur des questions d'ordre public prévue à l'article 2632 C.c.Q.

Il est donc possible pour l'administration fiscale de conclure une entente de règlement portant sur des faits ou une interprétation des faits desquels découleront les conséquences fiscales par l'effet de la loi même ou, dit autrement, par l'application du droit aux faits convenus.

Par exemple, selon l'article 420 L.I. (équivalent de l'article 67 L.I.R.), une dépense ne peut être déduite que dans la mesure où elle est raisonnable dans les circonstances. La question de savoir si une dépense est raisonnable dans les circonstances est essentiellement une question de fait qui peut facilement engendrer

⁴⁸ 2017 CCI 37.

un différend entre l'administration fiscale et le contribuable quant au caractère raisonnable de la dépense. Il s'agit d'une situation où une entente de règlement pourrait valablement être conclue si les faits le justifient.

2.3 La transaction basée sur un compromis

La Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *University Hill Holdings Inc. (589918 B.C. Ltd.) c. Canada*⁴⁹, a eu à se prononcer sur une entente de règlement conclue dans le cadre de l'application de l'article 67 L.I.R. qui ne permet la déduction d'une dépense que si celle-ci est raisonnable dans les circonstances. Elle a alors expliqué le fondement de la règle selon laquelle une entente doit être basée sur des principes qui respectent la loi et qu'il est interdit de convenir d'un règlement sur la base d'un compromis qui ne se justifie pas en droit et que la loi ne permet pas.

Pour ce faire, la Cour d'appel fédérale a fait référence en premier lieu à l'arrêt *Galway* qui concernait une entente de règlement selon laquelle les parties avaient convenu qu'une cotisation d'un montant de 100 000 \$ exactement serait établie afin de régler leur différend quant à l'inclusion d'un montant dans le calcul du revenu du contribuable. La Cour a expliqué le fondement de la règle comme suit :

« [64] L'exigence selon laquelle les règlements amiables en matière d'impôt doivent être des ententes fondées sur des principes a été examinée dans l'arrêt Galway c. Canada (Ministre du Revenu national – M.R.N.), [1974] 1 C.F. 593, 1974 CarswellNat 168, confirmé par notre Cour dans l'arrêt Galway c. Canada (Ministre du Revenu national – M.R.N.), [1974] 1 C.F. 600, 1974 CarswellNat 186 [Galway]. Dans le passage souvent cité de l'arrêt Galway il est énoncé que « le Ministre a l'obligation, aux termes de la Loi, de fixer le montant de l'impôt exigible d'après les faits qu'il établit et en conformité de son interprétation de la Loi » (Galway, par. 7). La règle est moins contraignante que les appelantes ne le suggèrent.

[65] Dans l'arrêt Galway, les parties étaient en désaccord sur la question de savoir si un montant de 200 500 \$ perçu par le contribuable devait être inclus dans le calcul de son revenu imposable (Galway, par. 6). S'il était inclus dans le calcul du revenu, l'impôt supplémentaire se chiffrait à 133 381,58 \$ (ibid.). S'il ne l'était pas, il était inexistant. Les parties ont conclu une entente de règlement selon laquelle la cotisation dont ferait l'objet le contribuable s'élèverait à 100 000 \$ exactement, impôts et intérêts compris. Elles ont demandé qu'un jugement sur consentement soit rendu afin d'appliquer les modalités de leur entente de règlement. La Cour a refusé de rendre ce jugement parce que rien dans la LIR ne pouvait justifier le résultat sur lequel elles s'étaient entendues. La Cour n'aurait pas été habilitée à rendre le jugement proposé après un procès; elle ne pouvait donc pas le rendre sur consentement.

(...)

[67] Ainsi, la règle énoncée dans l'arrêt Galway interdit aux parties de conclure des ententes de règlement qui ne trouvent aucun fondement dans la LIR. Étant donné que la question dans l'arrêt Galway était de savoir si un certain montant d'argent devait être inclus ou non dans le revenu du contribuable, les parties ne pouvaient en arriver à un compromis en ce qui concerne ce montant. Soit il était inclus dans le revenu, soit il ne l'était pas; les deux opérations ne pouvaient être combinées. » (Notre soulignement)

La Cour a alors mentionné :

« [68] On ne peut en dire autant en l'espèce. Comme l'intimée l'a dit à l'audience, la question est de savoir si [TRADUCTION] « les montants convenus peuvent résulter de l'application de l'article 67 ». La réponse est affirmative. En effet, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que : [TRADUCTION] « [l']article 67 de la LIR justifie manifestement de refuser une partie des déductions demandées par un contribuable en particulier pour des dépenses; il n'est pas nécessaire que ce soit tout ou rien » (motifs du juge de la Cour canadienne de l'impôt, p. 62, lignes 3 à 6). (...)

⁴⁹ 2017 CAF 232 (« *University Hill Holdings* »). Une demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada a été rejetée le 30 août 2018 (dossier 37927).

Aussi, la Cour d'appel fédérale a distingué la situation qui se présentait devant elle dans l'affaire *University Hill Holdings* avec celle dans l'affaire *CIBC*, où l'entente aurait été basée sur un compromis que la loi n'autorisait pas et selon lequel seule une partie des crédits de taxe sur les intrants demandés par la *CIBC* dans sa déclaration de la TPS aurait été accordée⁵⁰.

La Cour a alors conclu que l'entente en litige devant elle n'en était pas une à laquelle la Cour n'aurait pas pu donner effet :

« [70] Tant dans l'affaire *Galway* que dans l'affaire *CIBC World Markets*, il s'agissait de situations de « tout ou rien ». Dans les deux cas, notre Cour n'aurait pas pu donner effet aux modalités de l'entente de règlement étant donné qu'elle n'était pas habilitée à rendre un jugement prévoyant de telles modalités après un procès. La situation en l'espèce est totalement différente : pour arrêter le montant des dépenses déductibles, il n'est pas nécessaire de faire un choix entre tout ou rien. À mon avis, les affaires *Galway* et *CIBC World Markets* impliquaient un compromis quant au droit alors que la présente affaire implique un compromis quant aux faits (...) » (Notre soulignement)

Tout en concluant dans ce même paragraphe qu'une entente sur les faits était possible, la Cour a ajouté que : « [...] la Cour n'interviendra que si les faits ne s'accordent aucunement avec la réalité. » (Notre soulignement)

2.4 Situations permettant la conclusion d'une transaction

Il y a lieu de rappeler que l'établissement d'une cotisation qui résulte d'une vérification effectuée par l'administration fiscale ou du traitement d'une opposition à une cotisation est le résultat d'un exercice qui consiste pour l'administration fiscale à déterminer la trame factuelle qui doit justifier la cotisation. L'administration fiscale doit arriver à identifier le mieux possible les faits qui reflètent la situation fiscale réelle du contribuable ou du mandataire. Ainsi, l'établissement de la cotisation s'inscrit dans un processus d'échanges entre l'administration fiscale et le contribuable visant à faire la lumière sur la situation fiscale réelle du contribuable ou du mandataire, étant donné que le contribuable ou le mandataire est maître des faits et que l'administration fiscale n'a pas tous les renseignements nécessaires pour y arriver⁵¹.

Ainsi, lorsqu'un différend survient à l'égard des faits, les échanges et les discussions entre l'administration fiscale et le contribuable ou le mandataire sont essentiels puisqu'ils peuvent les amener à régler le différend en évitant ainsi un litige devant les tribunaux.

À cet égard, la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *CIBC* mentionnait que même si le pouvoir de l'administration fiscale de conclure une entente de règlement est limité par le principe de l'arrêt *Galway*, il en résulte quand même que de nombreux différends avec l'administration fiscale peuvent être réglés afin d'éviter la judiciarisation. Elle s'exprimait comme suit :

« [27] Cela se peut, mais malgré *Galway* une forte proportion des différends fiscaux n'atteint pas le stade du jugement. Il arrive souvent que les négociations et discussions révèlent des faits nouveaux, permettent de mieux définir la situation d'ensemble et enrichissent l'interprétation du droit applicable. Et ces négociations et discussions peuvent aboutir à un règlement auquel il sera loisible au ministre de donner suite en établissant une nouvelle cotisation sur le fondement d'une interprétation défendable des faits et du droit. » (Notre soulignement)

Il ressort de cet énoncé dans l'arrêt *CIBC* qu'une transaction est possible tant à l'égard des questions de fait qu'à l'égard des questions d'interprétation des faits et même du droit, et ce, si l'établissement de la cotisation donnant suite au règlement peut se justifier en fait et en droit.

⁵⁰ *Id.*, par. 69 et 70.

⁵¹ Voir à ce sujet A. SIMARD, précité, note 31, p. 7 et 11.

En particulier, les différends qui portent sur des questions essentiellement factuelles ou mixtes de fait et de droit peuvent se prêter facilement à des négociations et à des discussions et se résoudre par une transaction valide. La directive fiscale CTF-2008⁵² donne comme exemples les questions suivantes relatives :

- « • au caractère raisonnable d'une dépense;
- à la juste valeur marchande d'un bien;
- au moment d'un évènement (changement d'usage d'un bien);
- au lieu de la résidence;
- au pourcentage de l'utilisation d'un bien dans le cadre d'une activité commerciale en application de la *Loi sur la taxe de vente du Québec*⁵³. »

De plus, il se trouve des situations où un différend porte essentiellement sur une question relative au droit applicable. C'est le cas lorsque l'interprétation du droit applicable n'est pas clairement arrêtée ou est ambiguë, soit parce qu'il y a absence de jurisprudence, soit parce que la jurisprudence est contradictoire et qu'aucun courant jurisprudentiel dominant ne prévaut. Dans ces circonstances, une transaction qui résulterait d'une interprétation raisonnable du droit applicable aux faits serait possible. En effet, la cotisation qui donnerait suite à une telle transaction pourrait se justifier en droit et serait conforme à la fois au principe de l'arrêt *Galway* et à la règle édictée par l'article 2632 C.c.Q.

À cet égard, dans l'arrêt *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame-de-Bon-Secours*⁵⁴, la Cour suprême du Canada a indiqué que lorsqu'un doute raisonnable ne peut être dissipé par les règles ordinaires d'interprétation, une présomption résiduelle en faveur du contribuable peut permettre de résoudre la question. Il s'agit toutefois de cas exceptionnels⁵⁵.

Ainsi, une transaction pourrait être envisagée pour régler un différend sur l'interprétation de la loi dans le cas où cette interprétation n'est pas clairement arrêtée ou est ambiguë, et ce, sans contrevenir au principe de l'arrêt *Galway* ni à l'article 2632 C.c.Q.

En dernière analyse, la décision de l'administration fiscale de conclure une transaction avec un contribuable ou un mandataire qui se justifie en fait et en droit afin de régler un différend constitue une décision administrative et individuelle qui dépend des faits et des circonstances propres à chaque situation.

⁵² REVENU QUÉBEC, précité, note 6, titre 3.1 de la directive fiscale CTF-2008.

⁵³ Voir également le document publié par l'ARC et intitulé *Lignes directrices relatives aux ententes de vérification et à la renonciation aux droits d'opposition*, AD-19-01, 19 février 2019, dans lequel de nombreux exemples sont présentés.

⁵⁴ [1994] 3 R.C.S. 3, 19.

⁵⁵ Dans l'arrêt *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (ministre des Finances)*, [2006] 1 R.C.S. 715, au paragraphe 24, la Cour suprême du Canada a précisé que cette présomption résiduelle en faveur du contribuable : « [...] demeure seulement résiduelle et ne s'applique que dans le cas exceptionnel où les principes d'interprétation ordinaires ne permettent pas de régler la question en litige [...] ».

3. LE DEVOIR D'AGIR ÉQUITABLEMENT

La *Loi sur la justice administrative*⁵⁶ établit les règles générales de procédure applicables aux décisions individuelles prises à l'égard d'un administré et prévoit que les procédures menant à une décision individuelle à l'égard d'un administré doivent être conduites dans le respect du devoir d'agir équitablement. L'administration fiscale doit donc respecter ce devoir dans le processus menant à la conclusion d'une transaction.

À cet égard, dans son rapport de février 2020 « Pour le respect des droits des contribuables dans le cadre de propositions de règlement avec Revenu Québec »⁵⁷, le Protecteur du citoyen a insisté sur le respect du devoir d'agir équitablement que l'administration fiscale doit observer dans son processus administratif et a recommandé d'établir des balises claires afin d'assurer le respect de ce devoir.

La directive fiscale CTF-2088 de Revenu Québec qui a suivi ce rapport a répondu à cette recommandation en clarifiant la conduite à suivre par l'administration fiscale dans le processus administratif relatif à la conclusion d'une transaction, et ce, tant au stade de l'établissement de la cotisation qu'à celui de l'opposition à une cotisation. Elle détaille le devoir d'agir équitablement comme suit :

« Le devoir de Revenu Québec d'agir équitablement »

- Le membre du personnel est tenu, tout au cours du processus de négociation pouvant conduire à la conclusion d'une transaction, de respecter son devoir d'agir équitablement à l'égard de tout contribuable ou de tout mandataire. À cet égard, la Charte des droits des contribuables et des mandataires réitère les principes d'impartialité et d'équité qui incombent à Revenu Québec en vertu de la Loi sur la justice administrative (RLRQ, chapitre J-3).
- Ainsi, avant de conclure une transaction, le membre du personnel devra veiller au respect du droit du contribuable ou du mandataire d'être informé, d'être entendu et d'être traité avec impartialité. Il devra notamment, en plus de respecter son obligation positive de renseignement mentionnée ci-dessus,
 - lui faire part des faits entourant la transaction et vérifier s'il comprend ces informations;
 - lui donner l'occasion de présenter ses observations et, s'il y a lieu, de produire des renseignements ou des documents pour compléter son dossier;
 - appliquer uniformément la loi, en tenant compte des faits et de la preuve au dossier ainsi que du droit applicable;
 - agir sans menace ni pression pour obtenir le consentement du contribuable ou du mandataire. Le consentement de celui-ci doit être libre et éclairé et constitue une condition essentielle à la transaction;
 - l'informer, lorsque les négociations n'ont pas mené à une transaction, qu'une décision sera rendue par Revenu Québec tout en lui donnant l'occasion de compléter au préalable son dossier.
- Aussi, tout au cours de ce processus de négociation pouvant mener à la conclusion d'une transaction, la bonne foi doit gouverner la conduite des parties. »⁵⁸

Bien que le devoir d'agir équitablement est une règle procédurale et non une règle de droit de fond, les lignes de conduite qui sont détaillées dans la directive fiscale CTF-2008 donnent l'occasion au contribuable ou au mandataire de remplir la condition essentielle de formation du contrat selon laquelle son consentement doit être libre et éclairé, comme le prévoit l'article 1399 C.c.Q.

⁵⁶ RLRQ, c. J-3, art. 1 et 2.

⁵⁷ Précité, note 5. Voir plus particulièrement le paragraphe 64, aux pages 17 et 18 du rapport.

⁵⁸ À la page 3 de la *directive fiscale*.

De plus, ces lignes de conduite, en insistant sur l'information à donner au contribuable ou au mandataire, permettent d'atténuer et même de contrer l'exception aux causes de nullité des contrats qui prévoit que l'erreur de droit n'est pas une cause de nullité d'une transaction, et ce, en vertu de l'article 2634 C.c.Q.

En effet, les directives qui doivent être suivies par le personnel dans le processus de négociation de la transaction et dans la conduite des échanges et des discussions avec le contribuable, à savoir l'informer des faits entourant la transaction, vérifier sa compréhension des faits, lui donner l'occasion de présenter ses observations et de produire des renseignements ou des documents et l'informer qu'une décision sera rendue si la transaction n'est finalement pas conclue, permettent au contribuable ou au mandataire d'être bien renseigné de sorte qu'il n'y ait pas de méprise quant aux conséquences fiscales qui peuvent résulter de la transaction.

Autrement dit, même si l'erreur de droit, du point de vue du contribuable ou du mandataire, n'est pas une cause de nullité de la transaction, ce processus administratif donne l'occasion au contribuable ou au mandataire de bien comprendre la situation et les conséquences fiscales qui peuvent résulter de la conclusion ou non d'une transaction.

Ainsi, le respect du devoir d'agir équitablement par l'administration fiscale en matière de transaction implique que l'administration fiscale accompagne le contribuable ou le mandataire de manière transparente, aidante et impartiale tout au long du processus de négociation. Et, puisque le niveau de compréhension et de connaissance des contribuables et des mandataires est variable, l'intensité de l'accompagnement de l'administration fiscale doit varier en conséquence, selon le contribuable ou le mandataire concerné.

Ultimement, le processus administratif menant à la conclusion d'une transaction doit être cohérent avec la règle d'équité procédurale qui impose le devoir d'agir équitablement. C'est ce que la directive fiscale CTF-2008 s'emploie à faire.

CONCLUSION

La conclusion de transactions permet de régler les différends qui peuvent survenir entre l'administration fiscale et les contribuables ou les mandataires, que ce soit à l'étape de l'établissement de la cotisation, lors de la vérification ou lors du traitement d'une opposition à une cotisation ou d'un appel d'une cotisation.

Étant donné qu'un différend relatif à l'établissement d'une cotisation peut s'étendre sur une longue période, le recours à la transaction constitue une solution à privilégier tôt dans le cheminement du dossier afin de limiter les délais et les coûts qui y sont afférents, et ce, en plus de dissiper l'incertitude inhérente au différend. La transaction peut être dans l'intérêt du contribuable ou du mandataire ainsi que de l'administration fiscale, lorsque sa conclusion est justifiée parce qu'elle est fondée sur des principes qui respectent la loi.

De plus, pour ce qui est de l'administration fiscale, étant donné que le potentiel des différends est nécessairement corrélé à ses nombreuses interventions en matière de vérification afin d'assurer l'application et l'exécution des lois fiscales, la conclusion de transactions s'inscrit dans une saine gestion des nombreux différends qui peuvent en résulter. Cela contribue à la réduction des coûts de perception des recettes fiscales et notamment des coûts de la redistribution de celles-ci en vertu des programmes sociofiscaux.

La transaction constitue ainsi un outil juste et efficace pour l'administration fiscale étant donné le cadre étroit à l'intérieur duquel elle peut valablement être conclue en vertu du droit civil et du droit fiscal, et ce, dans le respect de l'équité procédurale.

Même si pour certains la transaction basée sur un compromis qui irait à l'encontre de la loi devrait être permise afin de réduire le nombre de litiges qui se retrouvent devant les tribunaux, son interdiction se justifie puisqu'elle assure l'application de la règle de droit et une administration des lois fiscales uniforme, équitable, impartiale et non arbitraire. D'autant plus que l'administration fiscale doit veiller à ce que chacun paie sa juste part d'impôt, ni plus ni moins.

Enfin, l'ensemble des règles prévues par le droit civil, le droit fiscal et le droit administratif relativement à la conclusion d'une transaction en matière fiscale concourent à assurer un système fiscal efficient, impartial, juste et équitable, et ce, dans le respect des droits des contribuables énoncés dans la *Charte des droits des contribuables et des mandataires* de Revenu Québec⁵⁹ et des engagements pris dans celle-ci.

⁵⁹ REVENU QUÉBEC, *Charte des droits des contribuables et des mandataires*, ADM-597, décembre 2020, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/adm/ADM-597%282020-06%29.pdf>.